23060000091013 12 侯卓.fbd

第 60 卷 第 4 期 北京大学学报(哲学社会科学版) Vol.60, No.4
2023 年 7 月 Journal of Peking University(Philosophy and Social Sciences) Jul. 2023

# 全国统一大市场的财税法促进机制

侯 卓

(中南财经政法大学 法学院,湖北 武汉 430073)

**摘 要:** 全国统一大市场的构建,需要发挥财税法的促进作用。夯实全国统一大市场的制度和设施基础、助力现代流通体系建设、推动乡村振兴和新型城镇化战略、缓释区域协调发展的阻力、避免财税政策妨害全国统一大市场的发育,是财税法促进全国统一大市场构建的五大着力点。全国统一大市场语境下,财税法应优化自身的制度体系:一是遵循集分结合的思路改进相关财政事权的府际配置,明确分类转移支付的功能定位,建立规范化的横向转移支付模式;二是重新思考适当的地方税种,并在各级地方政府间妥善划分收入;三是建立横向分散、纵向集中的税收优惠设定模式。

**关键词:** 全国统一大市场;财税法;财政事权;税权;税收优惠

**中图分类号:**D 912.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1000-5919(2023)04-0139-10

2022 年 4 月,中共中央、国务院发布《关于加快建设全国统一大市场的意见》,提出建设高效规范、公平竞争、充分开放的全国统一大市场。2022 年 10 月,党的二十大报告强调要“构建全国统一大市场,深化要素市场化改革,建设高标准市场体系”。法学界多从竞争法的视角解析全国统一大市场,其实,财税法对全国统一大市场的构建亦有不可小觑的促进功用。为揭示该点进而助力我国运用财税法手段促进全国统一大市场建设,本文拟首先基于经济法尤其是财税法视角,对全国统一大市场进行学理阐释,进而揭示财税法制度于此间可扮演的角色,在此基础上还将探讨,在我国将构建并维持全国统一大市场作为重要任务的条件下,现代财税法制度又应如何对自身作体系性改造,以更好适应这一语境。

## 一、全国统一大市场的财税法解析

“全国统一大市场”有两个核心范畴,此即“大市场”和“全国统一”。就前者言之,“大市场”彰显了市场配置资源的决定性地位,特别是鉴于要素领域普遍存在“计划管理—市场调节”或“政府控制—市场配置”的二元结构①及其对资源配置效率的贬损,有必要消除对市场机制的不当干扰。再者,在“市场”之前冠以“大”的前缀,客观阐明我国相较于许多经济体所具有的一大独到优势,此即拥有全世界最有潜力的超大规模市场。“大”市场较之“小”市场,意味着更充足的供给、更旺盛的需求、更频繁的交易,以及有可能最重要的,更大概率的创新性行为。因此,充分发挥“大”的优势关键而且必要,这同样要求尊重和维护市场机制。但与此同时,有学者早就认识到,中国是在小农经济的基础上早早建立起一个超大型政治文化共同体,这并不寻常,传统小农倾向于自给自足的生产方式,核心家庭是基本生产生活单位,对超大型政治文化共同体的需求不强烈。② 与之同理,深植国人基因深处的“小”农经济意识,对“大”市场的形成实有妨害之风险,诸如地方保护之类举世皆同、但在我国更为突出的市场失灵现象,

---

**收稿日期:**2022-11-30

**作者简介:**侯卓,男,湖北武汉人,中南财经政法大学法学院教授。

**基金项目:**本文系国家社会科学基金项目“税法基础理论的反思与拓补”(项目编号:21FFXB020)的阶段性成果。

① 张守文:《要素市场化配置的经济法调整》,《当代法学》2022 年第 5 期,第 3 页。

② 参见苏力:《大国宪制:历史中国的制度构成》,北京:北京大学出版社 2018 年版,第 8—22 页。

23060000091013 12 侯卓.fbd



背后都有这方面诱因。所以,对“大市场”的保护不能等同于自由放任,而是吁求必要的国家干预。就后者言之,“全国统一”不是要求国家层面统一调配资源,而是通过打通经济循环中的堵点,实现资源、要素在全国范围内的自由流通,减少政府不当干预带来的重复建设,将区域间的无序竞争转变为优势互补,合力攻关核心技术,进而帮助企业摆脱大而不强的困境,提高地方经济的持续造血能力。

由以上论述不难看到,全国统一大市场的构建离不开有效市场和有为政府的结合。从有关全国统一大市场的论述在二十大报告中所处位置看,其居于“加快构建新发展格局,着力推动高质量发展”的部分,是“构建高水平社会主义市场经济体制”的重要要求。① 就在这一节,报告重申“充分发挥市场在资源配置中的决定性作用”和“更好发挥政府作用”,这实际上也勾勒出构建全国统一大市场的基本着力点——有效市场和有为政府有机结合。有效市场主要指向市场机制的充分发挥,但“市场在资源配置中起决定性作用,并不是起全部作用”②,是故有为政府亦不可少,其核心内涵是提高政府的治理能力和治理水平,消除地方保护和区域壁垒,统一全国的产业标准、监管标准,创造更好的营商环境,激发各类市场主体的活力和创造力。联系起来看,在构建全国统一大市场的征途中,既不能片面强调市场配置资源的决定性作用而取代甚至否定政府作用,也不能反过来用更好发挥政府作用取代甚至否定市场在资源配置中起决定性作用。③

传统上,财税法将为国家财政活动提供资金作为首要目标,但近世以来,伴随财政税收日益承载更多的宏观调控、调节功能,财税法也不再简单地将规范财政收支活动视为唯一功能,而是要将助力经济社会政策目标达致作为自身的重要使命。如此一来,财税法的调整不可避免、也理所应当地涉及政府与市场的关系。

财税制度和财税政策在积极适应全国统一大市场建设的过程中,也要处理好有效市场和有为政府的关系。有效市场与财税法的关联主要表现在对谦抑原则的贯彻,在市场机制能够发挥作用的场域要坚定不移地尊重市场和市场机制运行的结果,财税手段的运用应当有止而不得越位;即便市场失灵业已存在且须借助财税手段予以干预,亦须恪守谦抑原则而与市场失灵的程度相适应,也即财税手段的运用应当有度而不得过甚,这也是经济法上市场优先原则之“国家干预与市场失灵相适应原则”④的具体表现。有为政府与财税法的关联则主要体现为,在市场机制不能很好发挥作用的时候,要积极稳妥地通过财税等手段的发挥,缓释市场失灵,恢复、维持或是促进市场健康有序发展,其既表现为通过财税调控消除干扰市场机制发挥作用的因素,也表现为对市场失灵的反向矫正,简言之,此时强调财税手段的运用应当积极、及时,不得缺位。

## 二、财税法促进全国统一大市场构建的着力点

财税法作为具有鲜明现代性特质的法体系,应当其发挥“促进型法”的功用,助力全国统一大市场建设。在关于党的二十大报告的权威解读中,构建全国统一大市场包括但不限于以下要求:第一,强化统一大市场基础制度建设,推进市场基础设施互联互通;第二,促进现代流通体系建设,发展物联网,增强统一市场的规模效应和集聚效应;第三,深入实施乡村振兴战略和新型城镇化战略,畅通城乡要素联动;第四,建立有利于发挥比较优势的区域协调发展机制,促进生产要素在更大范围、更广领域流动交

① 习近平:《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗》,北京:人民出版社 2022 年版,第 29 页。

② 中共中央宣传部:《习近平新时代中国特色社会主义思想学习问答》,北京:学习出版社、人民出版社 2021 年版,第 238 页。

③ 张守文:《政府与市场关系的法律调整》,《中国法学》2014 年第 5 期,第 60 页。

④ 刘大洪:《论经济法上的市场优先原则:内涵与适用》,《法商研究》2017 年第 2 期,第 82 页。

23060000091013 12 侯卓.fbd



融;第五,废除妨碍全国统一市场和公平竞争的规定和做法。① 上述五点均着眼于发挥有效市场和有为政府的作用,财税法制度于此间扮演不可替代的角色。

**(一)从财税法角度夯实全国统一大市场的制度和设施基础**

制度和设施分别在软性和硬性的层面上保障统一大市场的形成和运行:只有让市场主体在相对统一的制度环境中开展民商事活动,降低因遵守不同地方“特色规定”而耗费的制度成本,统一大市场才能成为现实;同时,欲使资源在全国范围内自由流通从而优化配置,保证各地基础设施互联互通、打破物理禁锢,势所必然。

就基础制度建设而言,最紧要之处莫过于保护合法的私人财产权。人们更多在私法层面上关注财产权保护,重心是厘清平等主体间财产权的界限,但国家征税权的行使亦为“侵害私人财产权的潜在隐忧”。② 因此,对私人财产权给予公法保护,防止公权力对私人财产权的侵害,同样很重要。财税法作为规范征税权力行使的法律,于此间地位显要。自党的十八届三中全会宣示“落实税收法定原则”以来,我国加速了税收立法进程。客观言之,税收法律呈现“空筐结构”外观,对许多重要事项的规定较为原则、抽象,这固有合理性,③但也会放大税务机关遇到具体事项时的裁量空间,以致纳税人的私人财产权有受到侵害之虞。实践中,土地增值税何时汇算清缴、一项收入应按经营所得抑或劳务报酬计征个税、核定征收的适用情形是否仅限于《税收征收管理法》第 35 条所载六种情形,诸如此等问题,由于法律本身语焉不详,不同地区甚至同一地区不同时点,税务机关的处理都不尽一致,这意味着纳税人的财产权利处在不确定状态。故此,纵然不必巨细靡遗地在税收法律中全面阐明各项规则,也要提升实践中各地税务机关行为的可预期性和统一性。就此而言,一是应在法律、法规不宜规定过细的问题上,由财税主管部门及时出台规范性文件予以明确,且当相关规定的政策性较强时,要在文件中载明适用期限,期限届满前原则上不修改或废止文件;二是落实《税务行政执法案例指导工作实施办法》,国家税务总局定期发布指导案例,且范围不局限于税务违法案件,也要涉及能否核定征收、应否调整税基等事项,为下级税务机关和纳税人提供更明确的行为指引;三是健全国家税务总局和省级税务局的案例库建设,提升税务执法的统一性;四是国家税务总局和省级、市级税务局须根据需要制定税务执法的裁量基准,当前税务行政处罚方面的裁量基准更为多见,在核定征收等深刻影响纳税人权利的其他执法领域亦有尽快出台裁量基准的必要。

就基础设施建设而言,财税法要着力为其提供必要的物质保障。一方面,财政支出的结构应当优化,并通过预算硬约束保障财政资金的投向和使用绩效。在新时代,5G 基站建设、大数据中心、工业互联网等新型基础设施建设的重要性愈发突出,财政支出应当及时跟进。同时,财政支出不是简单的拨款了事,还要强化资金拨付后的监管,确保资金使用适得其所。另一方面,推进基础设施建设时尤应关注行政区划交界处,各级政府建设这些区域的积极性通常较弱。财税法在配置基础设施建设事权时,应充分体察该事权所具有的外部性及由此对政府行为可能产生的诱致作用,适当集中部分事权,以免在长期“空转”或“内耗”中形成“梗阻”,妨碍全国统一大市场的发育。

**(二)调动资源助力现代流通体系建设和物联网发展**

现代流通体系能扩大交易范围,推动区域分工深化和一体化发展。《“十四五”现代流通体系建设规划》指引了流通体系改革的四个方向:提高流通现代化水平,构建内畅外联现代流通网络,发展有序高效现代流通市场,培育优质创新现代流通企业。为实现这四个目标,更好助力全国统一大市场的建设,不能仅仅依靠市场配置资源,“无形之手”并非万能,市场失灵的状况时有发生。从市场失灵的程度

---

① 本书编写组:《党的二十大报告辅导读本》,北京:人民出版社 2022 年版,第 255 页。

② 刘剑文:《重塑半壁财产法:财税法的新思维》,北京:法律出版社 2009 年版,第 37 页。

③ 侯卓:《个人所得税法的空筐结构与规范续造》,《法学家》2020 年第 3 期,第 90—92 页。

出发,可以将其细化为市场部分失灵和市场全部失灵。市场部分失灵时,企业投入资金能够获取一定回报,但过程较为漫长并存在不确定性,企业因而有一定意愿但积极性有限,就现代流通体系构建而言主要包括商品研发创新、流通技术创新、现代信息技术应用创新、农产品流通体系转型升级等方面。此时,需要政府利导之,通过政策优惠引导企业主动参与。同时也须注意,政府的引导要受法律严格限制,在职能范围内进行,否则有过度干预市场主体行为之嫌。市场全部失灵时,企业无动力从事相关行为,可这些行为对建设全国统一大市场确有必要,如偏远地区商贸物流体系建设、高效应急物流体系建设等。此时,政府不妨直接主导资源配置,弥补市场配置资源的局限性。市场部分失灵的场域,财税法的着力点主要是发挥税费优惠的引导作用,市场全部失灵的场域,财税法的着力点主要是建立财政资金主导重难点项目攻关的基础设施建设机制。

就以税费优惠引导各方资源投入现代流通体系建设而言,重在确保优惠对象、优惠方式和优惠环节择取得当。首先,税收优惠应侧重于鼓励特定行为,而非奖赏某些主体。现代流通体系建设是一项系统工程,类型、性质各异的市场主体都会参与其中,不应以特定资格的获取作为享受优惠的条件,而应关注相关主体有无从事特定行为。其次,税收优惠不仅有直接减免税额这一种方式,尚有研发费用加计扣除、固定资产加速折旧等间接优惠方式,直接优惠力度比间接优惠更大,但效果未必更优。直接优惠通常伴随严格的认定标准,可能给市场主体的行为产生消极诱导作用。有学者注意到,针对技术创新的税收优惠政策在实施效果方面难言乐观,部分企业在进行技术创新时存在重量不重质的问题,且常见为迎合政府的方针政策,以获取税费优惠等政府扶持为目的所进行的“策略性技术创新”。① 相形之下,间接优惠可辅之以相对宽松的条件,能引导更多市场主体参与现代流通体系建设,且由于现代流通体系建设涉及大量固定资产投资,研发费用占比也往往较高,是故间接优惠的激励效果未必弱于直接优惠。最后,税收优惠不能绝对以结果为导向,发展物联网是建立现代流通体系的重要一环,物联网总体上属于新事物,创新性强,而创新就要包容、接受甚至鼓励失败,如果税收优惠仅施予成功创新,可能挫伤创新积极性。

就直接以财政支出主导现代流通体系建设中的重点事项而言,所涉及者包括但不限于三方面。一是建立应急物流快速响应机制。平常时期,市场主体有意愿、也有能力自发建立起物流体系,政府监管该体系的运行即可。但在特殊时期,如遇突发状况,市场主体在资源调度等方面的能力局限,决定了其不可能独自完成应急物流快速响应。政府应以财政支出的方式,承担起布局建设应急物流核心枢纽、对交通物流设施进行应急功能改造的事权。二是提升骨干运输通道运输能力,特别是粮食、煤矿、油气等重要资源通道运输能力。三是完善城市融合交通网络的建设,统筹城乡交通网络整体布局一体建设,特别是补齐县城交通网络短板,强化县城流通承载能力,打通农村公路“最后一公里”。道路建设曾被普遍认为是纯粹的政府事权,后来随着认知的演进,人们意识到社会资本也有动力和能力参与其中,PPP作为公共部门与私人部门合作提供公共物品的制度安排,②也被应用于该场域。在城乡结合地带、县城和农村,相关公路建设的预期收益有限,社会资本通常不愿进入,但这些区域的道路建设既是现代流通体系的重要一环,也是达致共同富裕目标的必经途径,财政资金的直接投入颇为必要。

**(三)精简财政层级,强化省级支出责任,助推乡村振兴和新型城镇化战略**

城乡二元结构无疑严重阻碍全国统一大市场的构建。城市和农村是一个有机整体,两者有相互无法替代的资源禀赋。通过促进城乡之间资源要素互补,能拓掘乡村多元价值,培育优势特色产业,更好实现城乡互动,功能互补,从而推动国内统一大市场的构建。为实现这一目标,顶层设计经历了“统筹

① 黎文靖、郑曼妮:《实质性创新还是策略性创新? ——宏观产业政策对微观企业创新的影响》,《经济研究》2016 年第 4 期,第 61 页。

② 张守文:《PPP 的公共性及其经济法解析》,《法学》2015 年第 11 期,第 9 页。

城乡发展——城乡一体化发展——城乡融合发展”的层层递进,乡村振兴和新型城镇化战略正是实现城乡融合发展的必由之路。2022 年以来,中共中央、国务院先后出台文件,对乡村振兴和新型城镇化战略作出总体部署。① 财税法应于此间发挥助推作用。不论是乡村振兴还是城镇化改造,政府都负有完善基础设施和保障民生的责任。在前者,政府要畅通交通网络,加强电网、通信网络、水管网的覆盖和优化升级,实施农村危房改造、自建房安全隐患整治和城镇老旧小区改造,推动数字化乡村和智慧县城建设。在后者,政府须强化公共服务供给,完善医疗卫生体系,扩大教育资源供给,完善养老服务体系,丰富文体娱乐资源,健全分层分类的社会救助体系。这些都属于财政事权的范畴,将其交给哪级政府承担,需要在制度层面周详考虑。

一方面,应考虑精简财政层级进而充实县级财力,为乡村振兴和新型城镇化战略提供财力保障。我国当前存在“中央—省—市—县—乡”五个财政层级,层级偏多降低了财政运行效率,以城市带动周边县市共同发展的效用并不显著,反倒不乏中心城市借行政层级之便截留省级政府下拨资金的现象。浙江、海南等地率先推进省直管县改革,核心目标便是精简财政层级、强化县级可支配财力。近年来,多个省级单位跟进,如河南省已将全部 102 个县(市)均列为财政直管县。② 2022 年发布的《国务院办公厅关于进一步推进省以下财政体制改革工作的指导意见》(以下简称“《意见》”)中,明确鼓励地方推进省直管县改革。同时,市、县之间事权界定不清,在市享有更高权威的条件下,县级财政的独立性易受侵蚀。理顺省以下各级地方政府事权正是《意见》的重点内容,遗憾的是,《意见》多将市、县并称,对二者间的事权划分和协调着墨不多,各省级单位出台的文件也存在此类情形,③此种情状应予以纠正。

另一方面,乡村振兴和新型城镇化建设虽然具体发生在乡镇的地界上,但不能因此便将相关事权和支出责任完全配置给基层政府。《意见》虽有适度强化省级财政事权的要求,但所枚举的教育、科技研发、跨市县重大基础设施规划建设等事权类型与乡村振兴和新型城镇化建设仅部分相关,其后还将城乡建设、农村公路等明确为市县级财政事权。需要注意,《意见》在“明晰界定省以下各级财政支出责任”的部分区别对待省级财政事权和市县级财政事权的支出责任,明确省级政府承担支出责任,市县级政府则根据所履行财政事权确定支出责任,考虑到《意见》将“基层保障更加有力”作为省以下财政体制改革的一项指导思想,可以认为,省级政府应当加大转移支付力度,必要时启动财政事权和支出责任划分动态调整机制,确保县级政府有充裕财力实施乡村振兴和新型城镇化战略。

**(四)优化财政收入横向分配和补偿机制,缓释区域协调发展的阻力**

区域协调发展是全国统一大市场的基本要求和重要前提。区域协调发展重在“协调”。长期以来,以经济发展为基础的“晋升锦标赛”被视为理解地方政府行为的重要范式,④但在新发展阶段,地方政府之间多竞争而少协调有悖于新发展理念和新发展格局,从根本上妨碍资源在全国范围内的优化配置。

区域协调发展的目标是发挥各地区的比较优势,欲实现该点须切实发挥市场配置资源的作用。此间,财税法的促进功能主要表现为,透过规范化的财税手段,消除实践中妨碍资源优化配置的因素。比如,为实现有利于发挥比较优势的区域协调发展,企业总部迁移和跨行政区划设立分支机构是两种重要手段。“全国统一大市场”意味着企业总部设于何处、迁往何处、在何处设立分支机构,应仅出于商业考量。实践中,部分地方政府不乐见企业总部迁移和跨行政区划设立分支机构。这有财税方面的原因,企业总部迁出,直接导致本地税源流失;而当前企业跨区域经营并汇总缴纳企业所得税时,总部所在地能

---

① 参见《中共中央 国务院关于做好 2022 年全面推进乡村振兴重点工作的意见》《关于推进以县城为重要载体的城镇化建设的意见》。

② 参见《河南省人民政府关于印发深化省与市县财政体制改革方案的通知》(豫政〔2021〕28 号)。

③ 如《浙江省人民政府关于推进省以下财政事权和支出责任划分改革的实施意见》(浙政发〔2018〕3 号)。

④ 参见周黎安:《中国地方官员的晋升锦标赛模式研究》,《经济研究》2007 年第 7 期,第 36—50 页。

23060000091013 12 侯卓.fbd



分享更多收入,分支机构所在地虽同样提供大量公共产品,分享的财政收入却很有限,①这难免挫伤相关地方政府吸纳分支机构落户的积极性。财税法应对此有所回应,一者,通过财政补偿方式可部分弥补迁出地政府的财政损失,从而消解其可能施加的阻力。二者,通过优化财政收入的府际横向分配,尊重各分支机构所在地政府为企业发展创造的条件和提供的服务,并给予正向反馈,打消部分地方政府对外地企业设立分支机构的疑虑,其关键在于将受益原则确立为横向分配税收收入的基本原则,根据各地方政府为企业及其分支机构所提供公共产品的数量和质量分配税收收入。

**(五)以税收中性原则为指引,避免财税政策妨害全国统一大市场的构建**

全国统一大市场的构建有一前提,即不同区域的政策不会不恰当地妨碍、干扰各项要素在全国范围内的自由流动。在过去,消极妨碍要素自由流动更为普遍,在《反垄断法》出台并将其作为重要规制对象后,此类现象已渐趋少见。与此同时,积极干扰要素自由流动的情形潜滋暗长,这主要表现为部分地方政府出台过于优惠的招商引资政策,吸引市场主体和其他要素进入。地方政府承载着发展本地经济的重任,招商引资是其履行职责的基本方式,本无可厚非。问题在于,地方政府进行招商引资时主要考虑本地方利益,局部利益和整体利益未必总能保持一致,当地方政府的行为超过必要限度,即可能对社会公共利益有所妨害。其所妨害的一项很重要的社会公共利益,便是全国统一大市场的构建。

优质企业对地方政府财政收入和经济增长、充分就业等方面的贡献自不待言,地方政府多会尽其所能吸引企业落户。受此目标驱动,地方政府通常会一方面完善本地基础设施,提高政府服务质量,提高人才引进待遇,为企业创造更优质的营商环境,另一方面,也有动力出台包括财税优惠在内的优惠政策。前一类行为合理正当,后一类行为则有人为干扰资源在全国范围内自由流动的嫌疑。对此,有必要重申税收中性原则,将其作为评判地方政府财税优惠措施得当与否的重要标尺。② 税收中性原则要求对地方税收竞争辨证施治。税收竞争有良性和恶性之分:良性税收竞争是在国家税法范围内实施轻税竞争,源于统一授权,对全国统一大市场的消极影响基本可控;恶性税收竞争则是脱离国家税法规定,地方政府在无权状态下自行出台的各项优惠措施,其既违反税收法定原则,也背离税收中性原则,对市场机制的损害较大,且因其易诱发不同地方政府的"逐底竞争",可能在更深远的层次上破坏市场的统一性。为构建全国统一大市场,应系统梳理各地出台的财税优惠政策,以税收法律为标准,识别并及时清理无上位法依据的优惠政策,不让税收因素不当地成为市场主体进行生产经营决策时最主要的考量因素。构建完善的税收公平竞争审查制度则是更为长效的举措。现有审查机制存在改进空间:一是地方权力机关制定的法律文件不在审查范围之内;二是"不得违法给予特定经营者优惠政策"的审查标准较为模糊,更关注形式合法性而相对忽略实质层面税收政策对公平竞争的影响。今后应在地方政府和地方权力机关两个体系内推行税收公平竞争审查制度,并适时将审查重心向实质层面延伸。

## 三、适应全国统一大市场的财税法制度优化

全国统一大市场不仅为我国当前所着力构建,更应当是我国今后长期坚持的。在新发展阶段,劳动力数量逐渐不再是我国最大的比较优势,规模庞大的市场取而代之,成为我国应对错综复杂之外部环境的底气所在。所以,财税法不仅要对症下药,助力全国统一大市场的构建,更须适应全国统一大市场,积极改造自身的制度结构,这涉及财政事权划分、税权划分和税收优惠三方面:首先,通常认为,市场建设和维护事权应更多交由贴近市场的低层级政府承担,但当前和今后一个时期着力建设的是"全国""统一""大"市场,传统框架下的财政事权配置思路须相应调整;其次,我国确立现行税权划分格局时更多

---

① 参见熊伟:《财政法基本问题》,北京:北京大学出版社 2012 年版,第 199—201 页。

② 侯卓:《重识税收中性原则及其治理价值——以竞争中性和税收中性的结合研究为视角》,《财政研究》2020 年第 9 期,第 93 页。

2306000091013 12 侯卓.fbd



是为集中财力,近年来理论和实务界强调要健全地方税体系,同样有强烈的目标导向——充实地方财力,在建设全国统一大市场的语境下,哪些税种收入应配置给地方政府,不能仅看收入充沛与否,更须思考其对各级地方政府行为会产生怎样的诱致性作用,更重要的是,不同地方税的收入应当划归哪级地方政府,是影响重大而当前考虑不足的;最后,财税法学界重视基于税收法定的立场清理规范税收优惠,①这总体上是“控权”进路的表现,然而,税收优惠的治理价值甚为突出,全国统一大市场的发育离不开税收优惠的助力,不能单纯追求控权目标而妨害治理功能的发挥,另一方面,税收优惠若运用不当,控权和治理两方面的目标都将落空。

**(一)改进财政事权的府际配置并优化转移支付结构**

针对事权划分,学界业已达成的共识是将外部性、信息复杂程度和激励相容作为三项经济标准,②形式法定和实质法定作为两项法律标准。其中,经济标准更为基础。遵循以上标准,流通体系建设相关的财政事权由于外部性较强,理应向上集中,基础设施建设、乡村振兴和新型城镇化建设相关事权则因外部性相对较弱,信息复杂程度偏高,似应交由低层级政府承担为宜。然而,在构建全国统一大市场的语境下,仍拘泥于既有的三项经济标准似有不足。“统一”和“大市场”要求各地除提供基本公共服务要达到均等化标准外,提供其他类型的公共服务,特别是当其涉及经济运行时,也要大体均质化,否则统一大市场即无从谈起。实践中,不同地方政府的财力水平差异较大,如果将地方性事权完全交给地方政府承担,可能造成经济发达地区和欠发达地区市场很难真正统一的消极后果,一概将相关事权交给高层级政府乃至中央政府承担也有违事权划分的基本原理。故此,较为可取的做法或许是:第一步,仍然依据事权划分的三项经济标准,在各级政府间配置全国统一大市场建设相关事权,应由地方政府承担的依旧先配置给地方政府;第二步,针对财力相对薄弱地区,可例外地将部分地方事权调整为央地共同事权;第三步,中央政府以提供财政转移支付的方式承担自己的事权,但此间转移支付既不宜采取完全不限定资金用途的一般性转移支付方式,也不应采取过于强调专款专用因而易导致资金分散的专项转移支付方式,而更适合创新性地采取指定较宽用途、地方政府资金使用自由度介于前二者之间的分类转移支付方式。这既充实了地方财力并可保障其资金支配自由,又能确保转移支付资金确实投放到全国统一大市场构建的相关场域。③

相关事权主体“有能力”履行责任还不够,尚须考虑其怎样才“有意愿”履行责任。一方面,行政区划交界处的基础设施建设、流通体系建设等事项具有较强的正外部性,地方政府通常没有充足动力自行承担,中央政府应承担这部分事权。另一方面,构建全国统一大市场很重要的一项目标是优化资源配置,这涉及市场主体等重要资源在全国范围内跨区域流动,其对迁出地政府总归不是好事,此举虽有助于社会整体利益,但特定主体局部利益也应有所考量,否则,其若是妨碍市场主体迁出,将极大地增加交易成本。同理,企业汇总纳税后的地区间收入分配向总部所在地倾斜,也使地方政府不乐见甚至阻碍外地企业在本地设立分支机构,当前多从反垄断的角度对此种现象进行治理,亦有治标不治本的嫌疑。

补足我国转移支付体系中相对缺失的一环,同时有助于前述问题的解决。以财政资金流动方向为标准,财政转移支付可区分为纵向转移支付和横向转移支付,我国当前纵向转移支付较为成熟,横向转移支付则发育不足。横向转移支付是财政资金在同层级地方政府之间的流动,既有的对口支援、生态补偿、企业迁入地对迁出地政府的过渡期补偿等方面实践,都有横向转移支付的形式外观。在此基础上,我国可逐步推进建构双层次的横向转移支付体系。第一层是有特定政策目标的专项性横向转移支付,生态补偿和企业跨区域迁移时的过渡期补偿属于此类,其致力于使特定地方政府“有意愿”如市场主体

---

① 参见熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014 年第 6 期,第 154 页。

② 楼继伟:《中国政府间财政关系再思考》,北京:中国财政经济出版社 2013 年版,第 23—24 页。

③ 参见吕冰洋:《央地关系:寓活力于秩序》,北京:商务印书馆 2022 年版,第 327—337 页。

预期般行事。比如,当地方政府从事具有较强正外部性的行为时,由获益地方政府以专项性横向转移支付的形式给予一定补偿,可缓释前者动力不足的问题。又如,在辖区企业欲将总部迁往外地时,后者提供的专项性横向转移支付也可消解迁出地政府的阻扰意愿。当前,我国应重点考虑提炼共性进而出台专项性横向转移支付的程序规则。第二层是以均等化为目标的一般性横向转移支付,其着眼于破解少数省级单位或一省内少数市县“无能力”承担配属自身的全国统一大市场建设相关事权的难题。区域发展不均衡诚为我国不得不面对的现实条件,优化纵向转移支付有助于解决上述问题,但对其作用不能估计过高。① 此间若能借鉴德国的做法,②测算各省级单位以及一省内部各地市财力,分别得出“平衡指标”,由财力超过指标者向未达标者进行转移支付,使后者至少达到平衡指标的一定百分比(如92%),能更直接地使各区域财力趋于均等化。当然,若能如前文建议般优化纵向转移支付体系,则建立第二层次横向转移支付机制的迫切性弱于第一层次,相关工作可稍晚开展。

**(二)重新思考地方税设置及其收入细分**

全国统一大市场的构建既需要各级政府积极作为,也要通过制度手段防止其发挥消极作用。这促使人们反思,现行税收收入分配规则能否很好地与全国统一大市场相匹配。自党的十九大报告提出要健全地方税体系后,我国理论和实务界一直在探索,营业税全部改征增值税后应将哪些税种划为地方税。前一阶段的思考主要着眼于“如何充实地方财力”,事实上,“能否助力全国统一大市场的构建和维持”也应成为考量这一问题时重要的出发点。我国现行各税种被划分为中央税、地方税、中央和地方共享税,其中共享税占比较大。有鉴于此,考察地方税收收入时如果仅将视野局限在狭义的地方税,难免以偏概全,故此处在广义上理解和把握“地方税”概念,应当将地方得以独享或分享收入的税种均纳入讨论范围。

有学者提炼出“国民收入循环”的概念,即“国民所创造的全部收入从价值创造到财富积累的整个资金流动和分配过程”③,税收即在国民收入循环的不同环节征取。国民收入循环包含生产、再分配、使用和积累等四个部分,生产环节对应的税收包括消费税、关税等,再分配环节对应的税收包括企业所得税和个人所得税,使用环节对应的税收主要是增值税,积累环节对应的税收主要是财产税。理论上,征税对象越趋近于循环的上游环节,越可能妨害全国统一大市场的构建。比如,我国现行消费税主要还是在生产环节征收,若在此条件下将其设定为地方税会激励地方政府发展价高税多的产业,哪怕其可能破坏生态环境,为此,地方政府有动力设法降低税率以吸引市场主体进入,从而植下地方保护主义的制度诱因。又如,企业所得税是共享税,其于再分配环节征收,在全国统一大市场内,企业跨区域经营乃至流动稀松平常,这就引发“哪些地方政府能获得相应企业所得税收入”的问题。公允地讲,无论怎么设计规则,都不同程度上带有主观性,也因而可能对相关地方政府的行为产生消极的诱导作用,前文述及的排斥外地企业在本地设立分支机构、阻扰企业总部迁出等现象,税收方面的根源或在于此。相形之下,征税对象若是趋近于循环的下游环节,则对全国统一大市场的消极影响较小。在积累环节征收的财产税便是如此,譬如拟在保有环节征收的房地产税,不会干扰市场流通,同时有助于激励地方政府改进公共服务供给,确为较优之地方税种。

地方政府有多个层级,应区分层级,分别确定主体税种。首先,针对国民收入循环最下游也即积累环节征收的财产税,宜设定为狭义上的地方税,且可将其收入配置给低层级地方政府。其次,针对国民收入循环中间环节征收的企业所得税、个人所得税、增值税等,可保留共享税定位,但参与共享的地方政

① 徐阳光:《横向财政转移支付立法与政府间财政关系的构建》,《安徽大学学报(哲学社会科学版)》2011 年第 5 期,第 91 页。

② 参见楼继伟:《中国政府间财政关系再思考》,北京:中国财政经济出版社 2013 年版,第 241—242 页。

③ 吕冰洋:《央地关系:寓活力于秩序》,第 343 页。

府以省级政府为宜,这能缓释地方政府开展低税竞争的动力,也便利中央政府实施监管。最后,针对国民收入循环最上游也即生产环节征收的各税种,须区别对待:关税仍应作为中央税;消费税原先作为中央税并无不妥,但我国正在推进消费税后移征收环节的改革,这意味着该税种所针对的国民收入循环环节向下游调整,如此一来,消费税宜相机调整为共享税;资源税应设定为中央税,但目前海洋石油资源税以外的其他资源税均为地方税,建议适时调整。将上述设想同实践作对比,不难发现当前在确定中央税、地方税和共享税的范围时大体合理,仅在消费税、资源税等税种方面有调整之必要。目前亟待改进的是,税种划分常常只有"中央"和"地方"的概念,一旦某项收入被划归地方政府,在各级地方政府之间的划分便少有考量,基本上是各级地方政府一同参与分配,缺乏"不同层级地方政府分别有不同收入来源"的认识和实践。

**(三)建立横向相对分散、纵向相对集中的税收优惠设定权分享模式**

对于全国统一大市场的构建来讲,税收优惠兼具双重面相。其既可发挥诱导功能,引导各方资源进入全国统一大市场所必需的现代流通体系建设,从而缓释市场部分失灵,也可能被地方政府不当用于招商引资,以致干扰市场配置资源的过程,制约大市场优势的充分发挥。

我国财税法学界于 20 世纪 80 年代自域外引入税收法定的概念,历经多年使其逐渐从应然层面的税法理想成长为现实中的税法原则,特别是在党的十八届三中全会明确提出要落实税收法定原则以来,是否符合法定原则成为检视各涉税事项的重要标准。税收优惠也不例外,我国过去曾不乏地方政府自行出台税收优惠措施吸引投资的做法,近年来中央层面屡屡采取措施加以清理,学界也倾向于从税收优惠违反税收法定原则的角度证成清理工作的正当性。但严格讲来,首先,税收优惠的实质是税式支出,也即一种特殊类型的财政支出,在直接经济效果上与财政支出别无二致,其固应受到法定控制,但立基于支出属性,更为适配的做法应当是预算控权,也即建立税式支出制度,使之在预算草案中作出安排并接受人大审议。① 其次,税收要素法定是税收法定的核心诉求,但税收要素是纳税义务得以发生所必不可少的事项,由此观之,有无税收优惠并不妨碍纳税义务的发生,税收优惠是否成为税收要素之一项进而要受税收法定原则拘束,这些不无疑问。最后,税收优惠的政策性突出以致变易性强,若过于严格地要求其只能规定在法律当中,将因法律修改不易而削弱其调节功能。综合上述,在形式层面适当放宽对税收优惠的法定控制,改为在实质层面于预算审查环节审视并判定其是否具有正当目的、是否有助于目的达致、有无违反公平竞争或其他法律原则,更为可取。行政机关对政策目标的把握较之权力机关更加准确,为追求特定政策目标达致而出台措施也更加及时,所以应当分享一部分税收优惠设定权,但以法律先行授权为最优。

与此同时,前文已述及,如果允许各级行政机关都能享受税收优惠设定权,易诱发"逐底竞争",既给国家带来不可控的财政风险,也从根本上妨碍全国统一大市场的构建。因此,能够分享税收优惠设定权的行政机关层级应尽量高。进言之,根据目的不同,可将税收优惠区分为保障型税收优惠和经济调控型税收优惠。② 出台并实施保障型税收优惠的实质是针对社会弱势群体提供公共产品,其能提高弱势群体的分配能力,可从根本上延展市场的范围,夯实全国统一大市场的基础,故应鼓励地方政府如此行事。所以,地方政府不适当地出台经济调控型税收优惠才可能妨害全国统一大市场的形成。从发挥制度的正面激励功能、杜绝反面诱致作用的角度出发,税收优惠设定权在纵向上也未必要完全集中,适当集中更为合意。

综合来看,横向适当分散、纵向适当集中的税收优惠设定权分享模式,既能发挥税收优惠的调控功能,也可保证其无损于全国统一大市场的构建,诚为兼顾需要与可能的较优选择。

---

① 叶姗:《税收优惠政策制定权的预算规制》,《广东社会科学》2020 年第 1 期,第 232 页。

② 王霞:《税收优惠法律制度研究:以法律的规范性及正当性为视角》,北京:法律出版社 2012 年版,第 8 页。

23060000091013 12 侯卓.fbd



## 结　论

财税法具有“促进型法”的特质,有助于促进全国统一大市场的构建:首先,财税制度是全国统一大市场的重要制度基础,财政支出结构的优化、预算硬约束的实现则是夯实全国统一大市场设施基础的关键;其次,以税费优惠引导各方资源投入和直接以财政支出参与部分重点环节,是建设现代流通体系所必需;再次,适当精简财政层级从而充实县级财政的力量,并根据需要强化省级支出责任,能夯实乡村振兴和新型城镇化战略的财力基础;复次,规范、合理的财政收入横向分配和补偿机制,有助于消除地方政府对市场主体跨区域迁移和设立分支机构的阻力,发挥大市场的资源配置优势;最后,清理不适当的优惠政策,使市场主体进行决策时免受不必要的干扰,是全国大市场得以“统一”的要害所在。

与此同时,财税法制度也须调适自身以适应全国统一大市场的语境。一是修正财政事权划分三标准,将财力薄弱地区的部分地方事权调整为央地共同事权,同时完善转移支付结构,善用分类转移支付方式。二是基于全国统一大市场的视角重新思考地方税种设置,将在国民收入循环下游征收的财产税作为地方税,并使其收入主要归低层级地方政府享有,将在中游征收的增值税等作为共享税,但参与分享的地方政府以省级为宜,将在上游征收的消费税等作为中央税。三是建立横向相对分散、纵向相对集中的税收优惠设定权分享模式,既积极稳妥地发挥税收的宏观调控功能,也避免破坏全国统一大市场。

## The Promotion Mechanism of Fiscal Law and Tax Law for Unified National Market

Hou Zhuo

(*School of Law, Zhongnan University of Economics and Law, Wuhan* 430073, *China*)

**Abstract**: The construction of unified national market requires the promotion of fiscal law and tax law, including the following five respects: consolidating the foundation of its systems and infrastructures, boosting the modern circulation system, promoting the strategies of rural revitalization and new urbanization, decreasing the obstacle for regional coordinated development, and preventing the fiscal and tax policies from stunting the development of unified national market. In the context of unified national market, we should optimize the systems and institutions of fiscal law and tax law. Firstly, we should improve the allocation of the related fiscal powers in accordance with the idea of the integration of centralization with decentralization, clarify the functional positioning of classified transfer payments, and establish a standardized horizontal transfer payment mode; Secondly, we should reconsider the selection of appropriate local tax categories, and properly divide revenue among the local governments at all levels; Thirdly, we should establish a horizontally decentralized and vertically centralized setting mode of tax preference.

**Key words**: unified national market; fiscal law and tax law; fiscal power; taxation right; tax preference

(责任编辑　郭昌盛)